

*L'articulation par l'administration fiscale entre son pouvoir d'investigation et son droit de vérification : Dans quelles limites ?*  
*The articulation of the tax administration between its power of investigation and its right of verification: Within what limits?*

جمع الإدارة الجبائية بين سلطتها في التحري، وحقها في التحقيق الجبائي، إلى أي حد؟

الدكتور عبد الوهاب لونيس

**Abdelouahab LOUNIS**

أستاذ محاضر قسم "أ"، تخصص قانون عام، عضو بمخبر الاستثمار والتنمية المستدامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة

وهران 2 محمد بن أحمد

*Maitre de conférences Class "A" en droit public, Membre de Laboratoire Investissement et Développement Durable, Faculté de droit et des sciences politiques, Université d'Oran 2 Mohamed Benahmed*

*Lecturer Class "A", public law, Member of Investment and Sustainable Development Laboratory, Faculty of Law and Political Science, University of Oran 2 Mohamed Benahmed*

*Email: lounis.fiscal@gmail.com*

تاريخ النشر: 2022/06/18

تاريخ القبول: 2022/05/29

تاريخ إرسال المقال: 2022/04/29

ملخص:

قد يتعرض المكلف بالضريبة لمراقبة الإدارة الجبائية مرة على الأقل في حياته المهنية. تملك الإدارة سلطات متعددة لتتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف. يمكننا أن نتميز بين شكلين للرقابة الجبائية الممارسة من طرف الإدارة هما: سلطات التحري وحق التحقيق. قد يترتب عن الجمع بين السلطتين بعض اللبس سواء لدى المكلفين أو الإدارة نفسها، كما قد يؤدي إلى الوقوع في عيب في الإجراءات. تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على المشاكل التي قد تبرز عند الجمع أو الربط بين السلطتين وكذا موقف كلا من القضاء الجزائري والقضاء المقارن (القضاء الفرنسي) من مسألة بطلان الإجراءات الناتجة عن وقوع في المحذور وهو ارتكابها لعيب في الشكل والإجراءات.

## كلمات مفتاحية:

القانون الجبائي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حق الاطلاع، طلبات التوضيحات والتبريرات.

**Abstract:**

*The taxpayer is likely to be audited by the tax authorities at least once in their professional life. The administration has several powers to ensure the sincerity of tax declarations. There are two kinds of powers of control: powers of investigation and powers of verification. The articulation of these two powers can be subject to confusion and formal flaws. This study focuses on the problems that may arise during this articulation and the position of Algerian and comparative case law regarding nullity for formal defect.*

**Keywords:**

*Tax law; tax audit; accounting verification; verification in-depth of the overall tax situation; right of communication; the requests for clarification and justification.*

**1. Introduction**

Le droit fiscal algérien comme d'autres systèmes fiscaux, est basé sur la confiance et la coopération entre l'administration et le contribuable, il résulte de cette confiance que l'imposition est établie d'après des déclarations faites par le contribuable, ces déclarations constituent une obligation pour lui. A défaut, il s'expose aux sanctions tant administratives que pénales énumérées dans la loi fiscale.

Le système fiscal déclaratif adopté en Algérie, n'empêche pas l'administration d'effectuer un contrôle sur la sincérité des déclarations. Le contrôle fiscal prévu par le législateur représente un moyen pour l'administration de veiller au respect par le contribuable de ces obligations déclaratives.

Le contrôle fiscal prend deux formes (BOUVIER, 2008, p. 107), il est d'un côté, le moyen pour l'administration de s'informer sur la situation fiscale du contribuable, en se limitant à des relevés passifs d'écritures comptables. D'un autre côté, il est mis en œuvre par l'administration afin de rectifier et de redresser cette situation fiscale, en procédant à une réelle vérification.

Le choix pour l'administration fiscale entre vouloir s'informer et se renseigner sur le contribuable ou vouloir le vérifier ne se fait pas d'une façon aléatoire, il est guidé par un ensemble de données, concernant et les objectifs du contrôle, et les moyens utilisés lors de ce contrôle, et le volume des garanties accordées au contribuable contrôlé.

En se limitant à une simple récolte d'informations, l'administration fiscale utilise d'énormes pouvoirs d'investigation, parmi lesquels on trouve, le droit de communication (Les articles 45 à 63 du code des procédures fiscales algérien, les articles L81 à L 101 du LPF français), les demandes d'éclaircissements et de justifications (L'article 19 du code des procédures fiscales algérien ou son équivalent

l'article L16 du LPF), le droit d'enquête en matière de TVA (L'article 33 du CPF algérien ou les articles L80 F à L80H du LPF français), et le droit de visite domiciliaire ou la perquisition fiscale employée pour lutter contre la fraude fiscale (Les articles 34 à 38 du CPF algérien ou son équivalent l'article L 16 B du LPF), et enfin le contrôle inopiné, prévu dans le cadre de la vérification de comptabilité. Les pouvoirs d'investigation que détient l'administration fiscale ne fournissent pas de larges garanties aux contribuables, vu que la mission de l'administration ne dépasse pas la simple recherche de renseignement.

Le droit de vérification de l'administration fiscale dépasse le cadre de l'information, il tend à la recherche des anomalies dans la situation fiscale du contribuable, dans le but de les corriger, en procédant au redressement fiscal. On distingue deux sortes de vérifications fiscales : la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, appelée communément VASFE (L'article 21 du code des procédures fiscales), et la vérification de comptabilité (L'article 20 du code des procédures fiscales).

La vérification de comptabilité telle qu'elle a été définie par le législateur algérien dans l'article 20 du code des procédures fiscales, « *est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales inhérentes à des exercices clos* », elle permet aussi, aux agents de l'administration fiscale d'effectuer toutes investigations nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt. Une brève remarque sur cette tentative de définition par le législateur, c'est qu'elle ne nous fournit pas tous les éléments qui caractérise la vérification de comptabilité. Il laisse ce rôle peut-être au juge et à la doctrine de l'occuper, comme c'est le cas en France, où la jurisprudence a défini la vérification de comptabilité d'une manière claire à l'occasion de l'arrêt SARL Trace (Arrêt SARL Trace, 2000).

Le contribuable est amplement protégé lors de la vérification de comptabilité, il existe une batterie de garanties d'origines législatives et prétoriennes à son profit, qui lie l'administration fiscale et l'oblige tout au long de la procédure à ne pas les entraver (DRIE, 2005, p. 109).

Quant à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE), le législateur algérien l'a défini par son objet : « *Il s'agit d'une vérification qui permet aux agents de contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.* » (Article 21, paragraphe 02 du C.P.F. Conformément à la définition prévue à l'article 04 de la loi de finances de 2020.).

Ce faisant, il constitue un contrôle plus complet que la vérification de comptabilité, bien qu'il se limite uniquement à l'impôt sur le revenu, mais, il affecte le revenu du contribuable dans toutes ses catégories. Ce que l'on peut noter, c'est qu'une vérification approfondie est si complexe que les autres formes de contrôle, qu'il peut être difficile de déterminer le début de la vérification. A l'occasion de ce contrôle, le vérificateur peut utiliser toutes les techniques connues en matière de contrôle fiscal, telles que le droit de communication, la vérification de comptabilité ou les demandes d'éclaircissements et de justifications mentionnées à l'article 19 du code des

procédures fiscales et assorties d'évaluation d'office en cas de refus de réponse, afin de recueillir le plus de renseignements sur la situation financière du contribuable.

Le contribuable peut être exposé dès le début à une VASFE, ou sinon, la VASFE peut survenir comme une extension d'une vérification de comptabilité dans le cas où, après avoir suivi une vérification de comptabilité, les vérificateurs n'obtiennent pas toute la vérité sur les déclarations du contribuable, et les soupçons les incitent à continuer à contrôler cette fois-ci la situation financière et les biens, non seulement du contribuable, mais aussi des membres de son foyer fiscal.

La combinaison entre le droit de vérification et les autres moyens d'investigations ou le choix entre les deux, n'est pas chose aisée pour l'administration, elle heurte souvent les frontières respectives de chaque une des deux procédures. Un principe établi par la jurisprudence française fait qu'il existe une indépendance de procédure en droit fiscal. Nulle combinaison ne peut être entreprise sans qu'il y soit une réelle absorption par la vérification fiscale des autres moyens d'investigations, et nulle pouvoir d'investigation engagé sans qu'il lui soit mis fin, avant d'abordé une vérification fiscale. Tout dépassement est considéré par le juge fiscal français comme un détournement de procédures.

La jurisprudence ainsi que la doctrine française se sont penchées sur la détermination des frontières entre le pouvoir d'investigation et la vérification fiscale. Les questions qui se sont posé à ce niveau, était de savoir : est-ce que l'administration fiscale dans son action de contrôle, procédait réellement à une demande de renseignements ou à une vérification ? Et encore, est ce qu'elle pouvait combiner les deux à la fois ?

Nous allons nous limiter dans le cadre de cet exposé, à l'étude de la question épineuse des rapports entre la vérification fiscale et les pouvoirs traditionnels d'investigation, en l'occurrence le droit de communication et les demandes d'éclaircissements et justifications, étant donné que cette question a été le sujet de plusieurs arrêts rendu par le Conseil d'Etat français, d'où la nécessité pour lui de distingué d'une manière plus claire les frontières entre toutes ces procédures.

Il faut signaler, que la jurisprudence algérienne est presque inexistante dans ce domaine, excepté, le cas d'un arrêt publié en matière de vérification de comptabilité (Société OUTAIB/ DIW Oran ouest, 2001) et un autre non publié (M. OUZLIFI Abdelkarim/DIW Orant ouest, 2005). Nous essayerons de les mettre en évidence.

Pour répondre aux questions posées, nous aborderons en premier lieu l'articulation par l'administration entre la vérification de comptabilité et le droit de communication, et en second lieu l'intégration dans la VASFE des pouvoirs d'investigation en l'occurrence, la procédure de demandes d'éclaircissements et de justifications.

## **2. L'articulation entre la vérification de comptabilité et le droit de communication.**

L'articulation des deux procédures par l'administration fiscale a suscité beaucoup de questions, non seulement sur la distinction des deux procédures, mais surtout, sur la

combinaison entre la procédure de vérification de comptabilité et celle du droit de communication.

## **2.1. La distinction entre la vérification de comptabilité et le droit de communication.**

La distinction entre les deux procédures a été l'œuvre de la jurisprudence française dans nombreux arrêts et en particulier, dans deux arrêts de principes : l'arrêt Association Football Club de Strasbourg et l'arrêt SARL Trace. En Algérie, le juge statuant en matière fiscale s'est référé pour faire la distinction à la finalité de l'action du fisc.

### **2.1.1. Les méthodes de distinction développées par la jurisprudence française.**

En France, les méthodes permettant de distinguer le droit de communication de la vérification de comptabilité ne résulte d'aucun texte ayant valeur législative. Le livre des procédures fiscales français notamment ne donne pas la définition de ces deux techniques de contrôle. L'article R 13-1 du livre des procédures fiscales donne bien une définition de la vérification de comptabilité, mais ce texte n'a qu'une valeur réglementaire. Aussi les critères de distinction ont été fixés par la jurisprudence française.

Il n'y a guère de problème de distinction lorsque l'administration exerce son droit de communication auprès de tiers (ex-fournisseur, ou banque), en vue d'obtenir des renseignements permettant de recouper les indications figurant dans la comptabilité ou la déclaration du contribuable.

En revanche, la distinction est moins claire, lorsque l'administration exerce son droit de communication auprès du contribuable, qu'elle va ensuite vérifier. Certes l'administration est en droit d'exercer son droit de communication, préalablement à l'exécution d'une vérification de comptabilité, dès lors qu'elle reste dans les limites de ce droit, qui repose sur un relevé passif d'écritures comptables (St Cartolux, 1987).

Mais le risque existe que l'agent des impôts, relevant une anomalie dans l'exercice de son droit de communication, se laisse entraîner à procéder à un examen critique de la comptabilité, c'est-à-dire à faire une vérification de comptabilité, sans respecter les formalités et garanties prévues dans ce cas par la loi et la jurisprudence (BOUVIER, *Le contrôle fiscal en France et ses conséquences*, 2015).

Aussi la jurisprudence s'est-elle attachée à distinguer le droit de communication de la vérification de comptabilité, en utilisant deux méthodes, l'une est classique (A) et l'autre s'appuie sur un faisceau d'indices (B).

#### **A. Une méthode classique repose sur l'examen des écritures comptables.**

Cette méthode a été fixée par la décision de plénière du 13 mars 1967, Association football club de Strasbourg (*Association football-club de Strasbourg*, 1967). Alors que le droit de communication a pour but, selon les termes même de l'arrêt : « *D'obtenir de façon unilatérale des renseignements utiles en vue de l'établissement de*

*l'impôt* ». La vérification de comptabilité qui s'insère dans le cadre d'une procédure contradictoire impliquant un dialogue entre le contribuable et l'Administration a pour objet « de contrôler, après examen de la comptabilité l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites par un contribuable et d'assurer éventuellement à l'issue de ce contrôle l'établissement de l'impôt ou taxes indûment éludés ». Autrement dit, l'agent des impôts doit respecter les formalités et garanties propres aux vérifications de comptabilité.

Il résulte de cette jurisprudence, que si le droit de vérification est contradictoire et implique un examen critique, donc actif de la comptabilité, suivi d'une confrontation des mentions comptables avec les déclarations souscrites, le droit de communication doit, de son côté, se limiter au relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents.

Cette méthode a été confirmée dans nombreux arrêts et particulièrement par l'arrêt de principe du Conseil d'Etat le 06 octobre 2000, qui donne une définition plus claire du droit de communication et délimite son champ d'investigation par rapport à celui de la vérification de comptabilité. Le droit de communication est défini comme « la possibilité pour l'Administration de demander à un tiers ou au contribuable lui-même sur place ou par correspondance, des renseignements disponibles ou de prendre connaissance de documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé. ». En revanche, l'administration procède à la vérification de comptabilité d'après cet arrêt, lorsque « elle contrôle sur place la sincérité des déclarations fiscales souscrites par le contribuable en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont elle prend alors connaissance et dont le cas échéant elle peut remettre en cause l'exactitude. L'exercice régulier du droit de vérification de comptabilité suppose le respect des garanties légales prévues en vérification auquel se réfère l'article L47 du LPF. ». Cet arrêt a été suivi après par plusieurs arrêts notamment, l'arrêt M. et Mme B. A. (l'arrêt M. et Mme B. A., 2017) Et l'arrêt M. et Mme D. (l'arrêt M. et Mme. D., 2021).

Conclusion, le droit de communication, constitue un relevé passif d'informations, alors que la vérification de comptabilité se caractérise par un contrôle actif et critique de la comptabilité et son rapprochement avec les déclarations fiscales du contribuable (collectif, 2022).

## **B. La méthode du faisceau d'indices (DAVID, FOUQUET, PLAGNET, & RACINE, 2003).**

Elle se fonde sur des indices que le juge soulève lors de son examen du dossier et qui lui permettent de faire une distinction entre la vérification de comptabilité et le droit de communication. Ce faisceau d'indices telles que la durée et l'étendue de l'intervention sur place et l'existence d'un débat contradictoire avec le contribuable sur sa comptabilité, ont été utilisés pour distinguer la vérification de comptabilité du contrôle sur pièces.

On peut citer quelques exemples dans ce sens. La haute juridiction, dans sa décision du 9 juillet 1982 (Affaire de Mr X, 1982), se réfère à la durée des investigations de l'agent des impôts (près de trois mois) à leur étendue (portant sur l'ensemble de la comptabilité et comportant l'établissement d'une balance de la trésorerie) pour qualifier l'intervention de vérification de comptabilité qui faute d'avoir été précédée d'un avis de vérification est irrégulière.

Alors qu'elle avait été précédée d'un simple « avis de passage » invitant le contribuable à tenir à la disposition de l'administration ses documents comptables, ses factures d'achat et la copie de ses factures de vente, ainsi que les relevés de tous ses comptes bancaires et postaux, l'intervention du service des impôts s'était étendue du 2 septembre au 21 novembre, avait donné lieu à l'examen des documents comptables et avait permis à l'administration tant de confronter des renseignements recueillis chez les fournisseurs avec ces documents que d'établir, à partir des pièces bancaires et postales, une balance de trésorerie.

Jugé que cette intervention, par sa durée et par son étendue, devait être regardée non comme l'exercice du droit de communication que l'administration tient de l'article 1991 du CGI (converti actuellement en article L85 du Livre des procédures fiscales), mais comme une vérification de comptabilité au sens de l'article L 47 du LPF alors même que l'avis l'ayant précédé avait précisé qu'il ne s'agissait pas d'une opération de cette nature.

Le contribuable n'ayant pas été avisé, préalablement à cette vérification, qu'il pouvait se faire assister d'un conseil de son choix, la procédure est irrégulière, quand bien même le contribuable eût été en fait assisté par son comptable (LEFEBVRE, 2006).

Lorsque, après avoir envoyé au contribuable un « avis de passage » précisant d'ailleurs que l'intervention envisagée ne constituait pas une vérification de situation fiscale, le vérificateur examine sur place les factures d'achats et les déclarations du contribuable en vue de les confronter avec les renseignements recueillis chez les fournisseurs, cette intervention ne peut être regardée comme l'exercice du droit de communication mais constitue, eu égard à son objet et à son étendue, une vérification de comptabilité (Witkowski, 1986).

Cependant, ne constitue pas une vérification de comptabilité, mais l'exercice du droit de communication prévu à l'article L 85 du LPF, une visite effectuée au siège d'une société au cours de laquelle l'inspecteur des impôts s'est borné à examiner le compte courant d'associé du dirigeant et le compte rémunération du personnel, sans procéder à un examen critique de la comptabilité et sans vérifier les déclarations de la société en les comparant aux écritures comptables (min. c/ SARL Juventhera, 1999).

La démarche de l'inspecteur qui se rend chez le contribuable pour faire diverses constatations et recueillir des informations que lui communique l'intéressé, mais sans ne consulter aucun document de nature comptable, ne constitue pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L 47 du LPF (Laurent Weber, 1981).

Ainsi, le juge se rapporte aux indices pour juger les faits, s'ils formaient une vérification de comptabilité ou un simple droit de communication. Les recherches à

opérer dans la comptabilité du contribuable doivent être menées dans le strict respect des conditions d'exercice du droit de communication. Elles doivent ainsi, notamment, revêtir un caractère ponctuel ; l'agent doit procéder par sondages en s'abstenant de procéder à l'examen de l'ensemble des documents comptables sur la totalité de la période non prescrite.

Pratiquement, cet examen ne doit concerner qu'un nombre restreint de documents ou d'écritures comptables, toute consultation exhaustive des pièces comptables ayant pour effet de transformer l'intervention en vérification de comptabilité (France, 1994).

Telle était la position du juge français, qu'on est-il de la position du juge algérien ?

### **2.1.2. Les indices développés par le juge algérien**

Dans l'affaire OUTAIB (Société OUTAIB/ DIW Oran ouest, 2001), le juge algérien est arrivé au même résultat que le juge français, celui de la nullité de la procédure, mais il a suivi un autre raisonnement.

Dans cette affaire, La brigade mixte (*La brigade mixte est une brigade mise en place dans les années 90's pour contrôler l'activité de l'import-export. La brigade est composée d'agents émanant des trois administrations concernées par cette activité qui sont : l'administration fiscale, les douanes et la direction de la concurrence et la répression des fraudes*) a envoyé un avis de passage qui mentionnait le déplacement de la brigade au siège de l'entreprise pour demander des renseignements et d'étudier les documents comptables. Déjà, le fait de mentionner l'étude des documents comptables dans l'avis de passage, qui ne pourra être qu'une étude critique, ça représente d'après la jurisprudence française une forme de vérification et pas une simple demande de communication de la part du fisc.

D'après le juge, le redressement fiscal était le résultat d'un droit de communication sur les documents comptables qui se trouvait au siège de la société, et non pas le résultat d'une vérification fiscale, qui doit être précédée d'un avis de vérification, comportant toutes les mentions obligatoires. *« Considérant que l'administration fiscale n'a pas respecté les textes juridiques concernant les garanties accordées aux contribuable vérifié, dans la mesure où elle a rectifié les déclarations de la requérante à partir d'un avis de passage et non pas d'un avis de vérification. Dans ce cas, l'administration fiscale a privé la requérante de son droit de défense, notamment de choisir un conseil qui va l'aider pendant l'opération de contrôle. Le non-respect de ce droit entraîne la nullité des procédures. »*

Dans cet arrêt, le juge algérien, même s'il a obtenu le même résultat que le juge français, il s'est appuyé en revanche pour annuler les rehaussements, sur des indices différents.

Le premier, est le fait que le redressement était le résultat d'un avis de passage et non pas un avis de vérification, contenant toutes les mentions obligatoires. Donc, l'indice repose sur les conséquences de l'avis, peu importe l'intitulé de cet avis. (Si c'était un avis de passage ou un avis de vérification).



Le deuxième indice, s'appuie sur le respect des droits de la défense par l'administration fiscale, qui entraîne dans le cas contraire, la nullité des procédures.

Conclusion sur cette affaire : le juge algérien visait dans son analyse, la finalité de l'action de l'administration fiscale. Si la finalité recherchée par l'administration était la rectification de la situation fiscale du contribuable, la procédure ainsi poursuivie représente une vérification de comptabilité, cependant, si la finalité ou le but ne dépassait pas la simple recherche de renseignements, la procédure est subséquemment un droit de communication (LOUNIS, 2015, p. 23).

Dans une autre affaire, le juge algérien a essayé de donner une définition du droit de communication exercé auprès des tiers, en limitant les facultés de l'administration sur place. Il s'agit de l'arrêt OUZLIFI/ DIW Oran ouest (M. OUZLIFI Abdelkarim/DIW Orant ouest, 2005).

Selon les faits résultants de cette affaire, M. OUZLIFI Abdelkarim est responsable de l'unité n° 953 de la Banque Nationale d'Algérie. Il fait appel de l'ordonnance en référé rendue par la chambre administrative de la cour d'Oran le 27/11/2004, le condamnant à payer une amende fiscale de 5000 dinars et une astreinte de 100 dinars pour chaque jour de retard à compter du 15/07/2004, date du procès-verbal confirmant son refus de permettre à l'administration fiscale de consulter les documents pour l'établissement de l'assiette fiscale d'un client à la banque. L'ordonnance attaquée était justifiée sur le fondement des articles 85, 101 et 103 du code de procédure fiscales.

L'intimé (le fisc) a soutenu devant le Conseil d'Etat qu'il s'inscrit dans le cadre de ses missions de mener une vérification fiscale auprès de ladite unité. Il a adressé une requête à l'appelant (M. OUZLIFI) afin d'obtenir des renseignements à caractère fiscal. Mais ce dernier, en sa qualité de responsable de l'unité 953 de la Banque nationale d'Algérie, a refusé cette demande. Il a donc déposé à son encontre une action en référé, qui a conduit au prononcé de l'ordonnance attaquée, aux fins de le condamner à une amende fiscale et à une astreinte.

Tandis que, l'appelant a écarté les allégations de l'intimé, constatant qu'il n'avait pas refusé de lui fournir des informations et ne l'a pas empêchée de consulter les documents, mais il l'a seulement empêchée de prendre les documents ou en faire une copie.

Les magistrats du Conseil d'Etat ont pris position en faveur de l'appelant. D'après leurs considérants dans cette affaire : *« Il ne ressort pas du dossier et des déclarations des deux parties, y compris la propre reconnaissance de la l'appelant, que celui-ci a refusé de permettre à l'intimé de lui communiquer sur place les documents nécessaires à l'exécution des tâches qui lui ont été confiées, mais plutôt, il l'a empêchée d'emporter les documents requis ou des copies d'elles. Et que dans l'article 85 et suivant, le législateur a fait référence aussi au droit à l'administration fiscale de prendre connaissance des documents et de recevoir les renseignements nécessaires. Ce qui signifie, qu'il met ces documents à la disposition de l'administration pour consultation sur place uniquement, et il n'a pas indiqué de les*

*prendre ou d'en prendre des copies. Ainsi que l'intention du législateur disposée à l'article 80 de la même loi, précisant que le droit de communication ne s'exerce pas pendant les jours fériés, et pour les autres jours, elle est limitée à quatre heures par jour. Il est déduit de ce texte, que la communication des documents doit être sur place et non pas à distance comme le prétend l'intimé. Et enfin, qu'il ressort des éléments de l'affaire, que la demande formulée contre l'appelant dans le cadre du procès initial et visant à le condamner à une amende et à une astreinte n'est pas fondée, et que le juge de la première instance, en y répondant, a commis une erreur, ce qui nécessite l'annulation de l'ordonnance attaquée et décider à nouveau le rejet de la demande. ».*

Il résulte dans cette affaire que le Conseil d'Etat algérien a choisi une interprétation littérale des dispositions de l'article 85 et suivants du code des procédures fiscales. Il interdit à l'administration fiscale de faire copie de documents comptables lors de l'exercice de son droit de communication. Une position qui paraît contraire à celle prise par le conseil d'Etat français dans les arrêts football club de Strasbourg et SARL Tarce précédemment cités.

Après avoir essayé de distinguer les deux formes d'interventions, nous viserons dans le second point, la combinaison entre le droit de communication et la vérification de comptabilité, d'où la jurisprudence française a renforcé les garanties du contribuable, sujet du droit de communication, en se référant aux garanties applicables lors de la vérification de comptabilité.

## **2.2. Combinaison et tentative de rapprochement entre le droit de communication et la vérification de comptabilité.**

Il y a une tendance actuellement, dans la jurisprudence française, vers l'établissement de quelques garanties qui existent en vérification de comptabilité dans la procédure de droit de communication, et ce lors de l'articulation des deux procédures. On peut distinguer deux cas de figures. Le premier, est le cas de la mise en œuvre du droit de communication parallèlement à la vérification de comptabilité et pour un même contribuable. Dans ce cas, il y a une absorption du droit de communication par la vérification de comptabilité (1). Le deuxième cas, est l'utilisation des informations recueillies dans le cadre du droit de communication par une vérification de comptabilité suivante. Dans ce cas, la jurisprudence a instauré l'obligation du débat oral et contradictoire (2).

### **2.2.1. L'absorption du droit de communication par la vérification de comptabilité.**

Lorsque le droit de communication est exercé au cours d'une vérification de comptabilité, celle-ci absorbe entièrement celui-là et l'administration doit soumettre l'examen des documents comptables obtenus dans le cadre du droit de communication à un débat oral et contradictoire avec le contribuable (min. c/de Nayer, 2002).

## 2.2.2. L'obligation de soumettre les renseignements recueillis en dehors de la vérification à un débat oral (AJROUD, 2006, p. 229).

### A. La reconnaissance de l'obligation en matière de comptabilité saisie.

Sur la question du débat oral et contradictoire est étendue aux constatations tirées des pièces comptables saisies, la haute juridiction du conseil d'état dans deux arrêts de 1996 a fait une distinction selon que les documents sont saisis avant ou après l'engagement de la vérification :

- Lorsque la saisie est opérée avant le début de la vérification, et que l'administration a eu connaissance desdits documents par l'exercice de son droit de communication, il est possible pour celle-ci de ne pas informer le contribuable, pendant la phase de la vérification, de la teneur des renseignements recueillis.
- En revanche, si la saisie est intervenue au cours de la vérification, l'administration doit indiquer au contribuable que lui-même ou son conseil a la possibilité de demander à l'autorité judiciaire de lui donner accès aux documents saisis. A défaut, le contribuable est fondé à soutenir avoir été privé de la garantie du débat oral et contradictoire.

Cette distinction n'étant pas justifiée, le conseil d'état l'avait abandonnée dans l'arrêt de Nayer du 2 octobre 2002 : « *l'administration est tenue, lorsque, faisant usage de son droit de communication, elle consulte au cours d'une vérification des pièces comptables saisies et détenues par l'autorité judiciaire, de soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire avec le contribuable* ». En ne faisant aucune référence à la date de saisie des pièces comptables, cet arrêt donne à penser que le débat oral et contradictoire s'impose à l'administration dans tous les cas de figure, que les pièces sur lesquelles portait le droit de communication aient été saisies avant, dès le début, ou en cours de vérification de comptabilité. La même position a été retenue dans plusieurs décisions ultérieures (Sté Impremanus, 2003), (BRATTI, 2004).

Toutefois, l'obligation de soumettre au débat les renseignements tirés des pièces saisies demeure limitée. D'un côté, elle est limitée aux seules pièces comptables saisies, à l'exclusion des pièces non comptables, d'un autre côté, l'administration n'est pas obligée de communiquer au contribuable pendant la vérification une copie des pièces saisies. Peut-on alors parler de véritable débat oral et contradictoire ?

La non-communication des documents au cours de la vérification fiscale serait justifiée par la possibilité de communication dans la phase de redressement. En effet, l'administration est tenue avant la mise en recouvrement des impositions, de faire suite à la demande de communication formulée par le contribuable quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre.

### B. L'exclusion de l'obligation en dehors de la comptabilité saisie.

La haute juridiction a jugé qu'il est « *Sans incidence sur la régularité de la vérification que le vérificateur s'abstienne de faire part au contribuable, à cette*

*occasion, en vue de lui permettre d'en discuter, des éléments d'information que, par ailleurs, le cas échéant, il a pu recueillir auprès de tiers ».*

Selon le commissaire du gouvernement Olivier Fouquet, l'exclusion des informations recueillies auprès de tiers de l'objet du débat oral et contradictoire est justifiée. D'abord, pour préserver l'efficacité de la vérification, le vérificateur peut souhaiter éviter de faire-part au contribuable, avant la phase de redressement, des informations qu'il a obtenues auprès de tiers. Ensuite, le vérificateur, faisant dans son bureau la synthèse de l'ensemble des informations collectées, peut en tirer des conclusions qu'il n'aurait pas été en mesure de dégager au cours de la vérification. En troisième lieu, l'échange de vue entre l'administration et le contribuable se poursuit dans la phase de redressement, d'où l'inutilité de donner un caractère exhaustif au débat contradictoire au cours de la vérification. Enfin, il est difficile de contrôler le contenu du débat oral (SCM cabinet médical d'Origny, concl. FOUQUET, 1989).

### **3. L'articulation entre la VASFE et les pouvoirs d'investigation**

L'articulation de la VASFE et des autres moyens d'investigation et en particulier les demandes d'éclaircissements et de justifications a suscité elle aussi beaucoup de rebondissement dans la jurisprudence française. Inversement, en Algérie, l'articulation a été prévue par le législateur dès l'approbation de la VASFE.

Les demandes d'éclaircissements et de justifications sont des demandes adressées par l'administration fiscale aux contribuables lors de la consultation de leurs dossiers fiscaux, pour s'assurer de la régularité de leurs déclarations fiscales sur le revenu, ou à l'occasion de la mise en œuvre des services de contrôle fiscal d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE.

Elles ont été mentionnées à l'article L16 du Livre des Procédures Fiscales français et elles sont presque semblables aux demandes citées à l'article 19 modifié du code des procédures fiscales algérien, qui stipule : *« Le service gestionnaire vérifie les déclarations fiscales. Il peut demander par écrit aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites.*

*Les demandes écrites doivent indiquer explicitement les points sur lesquels le service gestionnaire juge nécessaire d'obtenir des éclaircissements ou justifications. Il peut, à ce titre, demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données objet du contrôle.*

*Les demandes de renseignements ou de justifications fixent, aux contribuables, un délai de réponse de trente (30) jours, à compter de la date de réception de la demande. ».*

Lorsque le contribuable ne répond pas à la demande dans le délai imparti, ou présente dans le délai requis des justificatifs ou des renseignements considérés comme irrecevables, le service gestionnaire est habilité à entreprendre soit la procédure contradictoire de rectification des déclarations du contribuable, soit une procédure d'évaluation d'office selon les dispositions du paragraphe 05 de l'article 44 du code

---

des procédures fiscales qui dispose : « *IL est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs : ... 5/ / s'il s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements et de justifications de l'Inspecteur et du vérificateur...* ». Ce sort prévu aux contribuables qui ne coopèrent pas avec l'administration fiscale pour donner suite à leurs demandes, nous montre le caractère contraignant de ces dernières.

### 3.1. L'articulation entre la VASFE et les pouvoirs d'investigation en France

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) ou *examen - contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)* telle qu'elle a été rebaptisée par le législateur français (par la loi 87-502 du 08 juillet 1987), est assortie de garanties nombreuses, alors qu'elle n'avait en elle-même aucun caractère contraignant et qu'elle n'était assortie d'aucune sanction pour le contribuable. Cependant, les procédures telles que les demandes de justifications comme nous l'avons cité précédemment ou le droit de communication, sont assorties de véritables sanctions bien que le contribuable ne soit pas parfaitement protégé en matière de garanties (Jacques Grosclaude, 2001).

Le caractère non contraignant de la VASFE en droit français a été dégagé par l'arrêt célèbre du Conseil d'Etat le 19 décembre 1984 (Arrêt M. X, 1984). Le principe de ce caractère non contraignant (LAMBERT, 2013, p. 351) reposait sur l'idée que la VASFE et les demandes d'éclaircissements et de justifications sont indépendantes l'une de l'autre, et encore, dans le fait que l'emport des documents par le vérificateur n'est soumis à aucun formalisme particulier (Arrêt du Conseil d'Etat français, 1987), que le lieu du déroulement de la vérification et sans influence sur sa régularité (Arrêt du Conseil d'Etat français, 1988), d'autant que le contribuable n'est pas obligé de s'y rendre (Arrêt du Conseil d'Etat, 1987). Ainsi, le contribuable n'était légalement tenu ni de produire, ni de fournir les renseignements demandés par l'administration lors de cette vérification.

La remise en cause de ce caractère non contraignant de la VASFE a été soulevée par le Conseil d'Etat français dans « l'affaire Léonard » le 11 juillet 1988 (GEST, 1988). En procédant à l'articulation cohérente de la VASFE avec d'autres procédures considérées comme contraignantes, telles que les demandes d'éclaircissements et de justification ou le droit de communication.

L'affaire Léonard a conduit le Conseil d'Etat à franchir un pas dans la définition de la VASFE, et cela s'est donc dirigé vers l'intégration dans la VASFE du droit de communication et de la procédure de demande de justifications (TUROT, 1988). Le litige avait pour origine l'envoi d'un avis de VASFE par un vérificateur au dirigeant d'une entreprise après avoir procédé à la vérification de comptabilité de cette même entreprise. Sans aucun dialogue préalable, il entamait les opérations de contrôle sur les revenus du dirigeant et il adressait à ce dernier, une demande d'éclaircissements et de justifications, trois mois après le début des opérations. Le Conseil d'Etat s'interrogeait sur cette démarche (l'envoi de la demande d'éclaircissements et de

justifications), si elle constituait ou non, une VASFE (LAMBERT, 2013, p. 350). Le commissaire du gouvernement LE ROY a proposé à la Haute Assemblée du Conseil d'Etat de juger constitutif d'une VASFE « *les opérations qui comportent un dialogue entre vérificateur et contribuable, au moins une démarche du vérificateur tendant à recueillir auprès du contribuable, sans recours à des procédés contraignants, explications et d'information ou d'entretien, quel qu'en soit le lieu.* ».

La Haute Assemblée n'a pas totalement suivi son commissaire du gouvernement, elle a jugé que les demandes d'éclaircissements et de justifications ainsi que le droit de communication étaient constitutifs d'une VASFE, et que le contribuable avait disposé d'assez de temps pour se faire assister d'un conseil.

Au-delà de la définition jurisprudentielle donnée à la VASFE, à l'occasion de cette affaire, la question qui s'était posée au Conseil d'Etat français, concernait l'"absorption". Le législateur a-t-il entendu absorber dans la procédure de la VASFE les demandes de justifications de l'article L 16 du LPF français et le droit de communication ?

Se maintenant au principe de l'indépendance des différentes procédures (Le principe de l'indépendance des procédures signifie que l'administration peut recourir au droit de communication ou à une demande de justifications sans être obligée de mettre en œuvre une VASFE. Symétriquement, l'envoi au contribuable d'un avis de VASFE ne limite pas la faculté de l'administration de demander au contribuable des justifications, ou de procéder à des recoupements par l'exercice de son droit de communication auprès de tiers.). La jurisprudence antérieure à l'arrêt Léonard, avait nettement écarté l'absorption des autres procédures par la VASFE, en ce qui concerne la procédure de demande de justifications prévue à l'article 176 du CGI français par l'arrêt du 19 décembre 1984 (GAEREMYNCK, 1985), et en ce qui concerne l'exercice du droit de communication par deux décisions, la première date du 17 novembre 1986 et la seconde au 27 avril 1987 (Arrêt du Conseil d'Etat français, 1987).

Il convient de souligner, que le principe d'indépendance des différentes procédures n'a jamais eu une portée absolue. L'arrêt Léonard était à notre avis, une occasion pour le Conseil d'Etat de porter l'exception au principe.

Le législateur français a prévu, par la loi du 11 juillet 1986, puis par celle du 8 juillet 1987, une articulation explicite entre la VASFE et la demande de justifications. C'est ainsi, dès lors que l'administration engage une VASFE, dont la durée ne doit pas dépasser un an, et envoie pour les mêmes circonstances une demande de justifications, la période d'un an est prorogée lorsque le contribuable demande un délai complémentaire au-delà des deux mois qui lui sont accordés pour répondre à la demande de justifications.

L'articulation entre la VASFE et les autres procédures d'investigations, a poussé Jérôme TUROT (TUROT, 1988) à se demander, si l'administration peut se dispenser d'envoyer un avis de VASFE avant de mettre en œuvre une demande de justifications ou son droit de communication. Si la demande de justifications d'une part, et

l'exercice du droit de communication d'autre part, sont constitutifs de la VASFE, d'après lui comment ne pas censurer l'administration lorsqu'elle exerce ces prérogatives sans avoir préalablement avisé le contribuable qu'elle engage une VASFE ?

Nous pensons que la mise en œuvre par l'administration de ces pouvoirs d'investigation à l'exemple des demandes d'éclaircissements et de justifications et le droit de communication en dehors de la procédure de vérification (VASFE), ne peut en rien nuire à la régularité de ces pouvoirs d'investigation.

Le principe dégagé par l'arrêt Léonard signifie que la VASFE ne peut absorber les autres pouvoirs que quand elle est formellement mise en œuvre. Alors, il faudrait comprendre que l'administration peut procéder sans VASFE à des demandes de justifications ou à des investigations auprès des tiers soumis au droit de communication, comme il ne peut y avoir de VASFE sans que les autres procédures d'investigation ne s'y intègrent. D'ailleurs le professeur T. LAMBERT confirme cette articulation et cette appartenance du droit de communication de l'administration et des demandes d'éclaircissements et de justifications au domaine de la VASFE, dans son analyse de l'arrêt Léonard (LAMBERT, 2013, p. 350).

C'est ainsi que les champs d'interventions de la VASFE et des demandes d'éclaircissements et de justifications sont dessinés par l'arrêt Léonard. L'administration pourrait se servir des pouvoirs d'investigations en dehors de toute autre procédure de vérification, comme elle pourrait les mettre en œuvre pour articuler la procédure de VASFE, à condition que dans cette dernière hypothèse, la VASFE absorbe les demandes d'éclaircissements et de justifications ou le droit de communication en cas de leurs mises en œuvre, et ils subiront en conséquence, le sort que doit supporter la VASFE. Donc, si la VASFE est jugée irrégulière, les autres moyens d'investigations employés par l'administration seront frappés eux aussi d'irrégularité.

### **3.2. L'articulation entre la VASFE et les pouvoirs d'investigation en Algérie**

La VASFE est apparue pour la première fois en droit algérien à travers la loi de finances 1992 et elle a été incorporée en tant que sixième section bis dans le code des impôts directs et des taxes assimilées, sous le titre « l'impôt sur le revenu global ». Lorsque le code des procédures fiscales a été introduit en 2002, elle a été transférée dans l'article 21 du C.P.F.

Les demandes d'éclaircissements et de justifications quant à elles, sont citées à l'article 19 du C.P.F. couvrant la vérification des déclarations. « *Le service gestionnaire vérifie les déclarations fiscales. Il peut demander par écrit aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites.* ».

Le législateur algérien a prévu l'incorporation de la procédure des demandes d'éclaircissements et de justifications dans la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble dès le départ, profitant de l'avancée jurisprudentielle dans ce domaine en France.

Désormais, l'administration fiscale est en droit d'user des demandes d'éclaircissements et de justifications lorsqu'elle procède à une VASFE pour s'informer sur les avoirs et les revenus du contribuable vérifié à l'étranger. Selon le paragraphe 04 de l'article 21 du C.P.F. « *Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an, à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus, jusqu'à la date de la notification de redressement. Cette période est prorogée : ...- Du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et des revenus à l'étranger ; ...* ».

Nous constatons que, même si le législateur algérien a prévu la procédure des demandes d'éclaircissement et de justifications dans la VASFE néanmoins, il l'a limité uniquement à l'investigation sur les avoirs et les revenus du contribuable à l'étranger. Nous pensons que cette limite textuelle n'interdit pas l'administration fiscale d'utiliser ses demandes pour s'informer sur les autres revenus du contribuable.

#### **4. Conclusion**

L'articulation par l'administration fiscale de son pouvoir d'investigation et de son droit de vérification a été mis en évidence dans cette étude pour montrer les difficultés d'une telle action. L'administration doit faire face tout d'abord, aux limites floues entre le droit de communication et la vérification de comptabilité lorsqu'elle mis en œuvre son droit de communication face au contribuable lui-même. Elle doit s'empêcher de tirer des résultats instantanés. De même, lorsqu'elle utilise les demandes d'éclaircissements et de justifications pour s'informer sur les revenus du contribuable. Elle doit examiner une période avant d'entamer une V.A.S.F.E. ou une vérification de comptabilité, faut de quoi, elle tombe dans l'interdit.

Également, l'administration fiscale doit respecter les garanties accordées au contribuable lorsqu'elle mit en œuvre une vérification fiscale en amont de son pouvoir d'investigation. La combinaison entre la vérification fiscale et les moyens d'investigation, après envoi d'un avis de vérification, permettra à la vérification fiscale de les absorber. La vérification fiscale est entourée comme nous l'avons vu, d'un nombre important de garanties législatives et jurisprudentielles. Ces dernières couvrent suffisamment le recours par l'administration à ses pouvoirs d'investigation lors de la vérification fiscale. En conséquence, le contribuable n'est pas en mesure de critiquer la régularité d'une procédure d'investigation si elle est employée après l'envoi de l'avis de vérification.

Il faut signaler aussi qu'une bonne définition par le législateur algérien, du droit de communication exercer auprès du contribuable lui-même, permettra à l'administration fiscale de bien connaître les frontières entre cette procédure et la vérification de comptabilité et évitera en conséquence, de succomber dans le vice de forme, synonyme de nullité de procédures.



Nous avons démontré sus-dessus, que la jurisprudence française a pris les devants en définissant clairement les frontières entre les deux procédures. Cette jurisprudence est restée constante jusqu'à nos jours, d'après les récents arrêts du Conseil d'Etat français que nous avons cité.

Enfin, nous déplorons l'insuffisance, si ce n'est l'inexistence, d'une jurisprudence algérienne en la matière. Cette carence est due probablement, à la non-formation des juges et des avocats en droit et procédures fiscales.

## 5. Liste Bibliographique

### Ouvrages et thèses

- **Michel BOUVIER**, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 9<sup>e</sup> édition, collection systèmes fiscalité, L.G.D.J., France, Paris, 2008.
- **Cyrille DAVID, Olivier FOUQUET, Bernard PLAGNET, Pierre-François RACINE**, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4<sup>e</sup> édition, Paris, 2003.
- **Jean-Claude DRIE**, *Procédures de contrôle fiscal : La voie de l'équilibre*, collection finances publiques, L'Harmattan, France, Paris, 2005.
- **Lamy fiscal**, édition Wolters Kluwer, Paris, 2022.
- **Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU**, *Procédures Fiscales*, collection cours, 2<sup>e</sup> édition, DALLOZ, France, Paris, 2001.
- **Francis LEFEBVRE**, *Contrôle fiscal*, édition Francis LEFEBVRE, Paris, 2006.
- **Abdelouahab LOUNIS**, *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : Etendue et limites*, thèse de doctorat, université d'Oran 2, Algérie, 2015.
- **Abdelouahab LOUNIS**, *Les garanties accordées aux contribuables vérifiés : étude comparée (en arabe)*, mémoire de magister, université d'Oran, Algérie, 2001.
- **Thierry LAMBERT**, *Contrôle fiscal : droit et pratique*, Presse universitaire de France, Paris, 1998.
- **Thierry LAMBERT**, *Procédures fiscales*, collection Domat droit public, Montchrestien Lextenso éditions, France, Paris, 2013.

### Articles scientifiques

- **Michel BOUVIER**, Le contrôle fiscal en France et ses conséquences, *Revue française de finances publiques*, nov. 2015, n° 132, p. 11.
- **Jamel AJROUD**, l'obligation du débat oral et contradictoire sur les renseignements obtenus auprès de tiers : à propos des arrêts Baudry et Bozzi, *Dr. Fis.* 2 février 2006, n° 5, p 229.
- **Jean MAIA**, les outils du contrôle fiscal et leur combinaison : Précisions sur les domaines respectifs du droit de communication et de la vérification de comptabilité, *RJF*, Francis LEFEBVRE, n° 12/2000, p 895.

- **Jérôme TUROT**, Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble. Vers une articulation cohérente des différentes procédures de contrôle de l'impôt sur le revenu ? *RJF*, 1988, n° 10, p 574.

-

### **Jurisprudence**

- Arrêt Conseil d'Etat algérien, 12/11/2001, société OUTAIB/ DIW Oran ouest. *Revue Conseil d'Etat* n° 02, 2002, p 191.
- Arrêt Conseil d'Etat algérien, 5<sup>ème</sup> chambre, 025858, 12/07/2005, OUZLIFI Abdelkarim/DIW Oran ouest.
- Arrêt Conseil d'Etat français SARL Trace 06 octobre 2000, req. 208765, *RJF* n°12, 2000.
- Arrêt Conseil d'Etat français plèn. 13 mars 1967, 62 338, Association football-club de Strasbourg, *lebon* 119, *BCD* 1967. 296, *DF* 1967. 43 doct. Concl. Lavondès, *BOCD* 1967.II.3759, *Rev. Sc. Fin.* 1967.883, obs. Lalumière, in
- Arrêt Conseil d'Etat français section 06 octobre 2000, SARL Trace, req. 208765, *RJF*, 2000, n° 12.
- Arrêt Conseil d'Etat français CE 9 juillet 1982, 26309 et 26309 bis, *lebon* 275, *RJF* 1982,10, comm 964.p 479, *DF* 1983. 701, Concl. Léger.
- Arrêt Conseil d'Etat français CE 14 mai 1986 n° 41487, 41488, 41489 et 41490, 9e et 8e s.-s., *RJF* 1986,07, comm 711.
- Arrêt Conseil d'Etat français 10 décembre 1999 n° 201067, 8e et 9e s.-s., min. c/ SARL Juventhera, *RJF* 2000,02, comm 226.
- Arrêt Conseil d'Etat français 20 mai 1981 n° 18196, 7e et 8e s.-s. : *RJF* 1981, 07, comm 692.
- Arrêt Conseil d'Etat français CE 2 octobre 2002 n° 224786, min. c/de Nayer : *RJF* 12/02 comm. 1399.
- Arrêt Conseil d'Etat français, 25 avr. 2003, n° 234812, Sté Impremanus, *RJF* 7/03, comm. 877.
- Arrêt Conseil d'Etat français, 14 jan. 2004, n° 249302, Bratti, *Dr. Fisc.* 2004, n° 25, comm. 569).
- Arrêt Conseil d'Etat français, 22 déc. 1989, n° 50674 et 50675, SCM cabinet médical d'Originy, *dr. Fis.* 1990, n° 19, comm. 926.

### **Textes juridiques et réglementaires**

- Code des procédures fiscales à jour selon la loi des finances 2022.
- Livre des procédures fiscales français
- Note 29 octobre 1986, DGI France, *D. adm.* 13 K-111 n° 14 et 15, 1<sup>er</sup> février 1994.